



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DIÓGENES BEZERRA DA SILVA

**ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DAS PRINCIPAIS PRÁTICAS
CONTÁBEIS**

CURITIBA

2018

DIÓGENES BEZERRA DA SILVA

**ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DAS PRINCIPAIS PRÁTICAS
CONTÁBEIS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização MBA em Gestão Contábil e Tributária, do Departamento de Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2018

“Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, ao meu pai Osvaldo Bezerra da Silva, minha mãe Margarida Pereira da Silva e ao meu irmão Dyjael Bezerra da Silva, minha amada esposa Vanessa Zanin Bezerra da Silva e filha Laura Zanin Bezerra da Silva.”

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela saúde e disposição que me permitiu a realização deste trabalho.

Ao Prof. Blênio Cezar Severo Peixe, pelos ensinamentos, orientação, seu grande desprendimento em ajudar-nos e amizade sincera.

A minha companheira e filha pela compreensão na ausência nos dias de sábados durante meses.

Aos nossos amigos e colegas de pós-graduação, e a todos que de forma direta ou indiretamente colaboraram para a realização deste trabalho.

“Agir, eis a inteligência verdadeira. Serei o que quiser. Mas tenho que querer o que for. O êxito está em ter êxito, e não em ter condições de êxito. Condições de palácio tem qualquer terra larga, mas onde estará o palácio se não o fizerem ali?”

Fernando Pessoa

RESUMO

A prática contábil traz particularidades na contabilização das Fundações e Entidades de Interesse Social, esclarecendo pontos como escrituração, função das contas, procedimento de contabilização e ainda a informação das normas que regulamentam as referidas entidades. O objetivo deste estudo foi identificar as melhores metodologias contábeis para as entidades do terceiro setor. Esta pesquisa apresenta a metodologia quanto aos objetivos como descritiva e explicativa, classificada como bibliográfica, documental, estudo de caso e de natureza qualitativa. Foram identificadas as principais formas de contabilização aplicada ao terceiro setor baseadas nos princípios gerais da contabilidade, bem como nas diretrizes expressas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio de suas resoluções e interpretações técnicas. Além disso, demonstrou-se que devido a estrutura contábil particular das entidades do terceiro setor, estas entidades devem seguir um plano de contas próprio que demonstre efetivamente a realidade econômica de suas transações, com contas específicas de acordo com a natureza jurídica das operações. Foram observadas, as melhores metodologias contábeis para que as entidades do terceiro setor realizem os registros contábeis de suas atividades. E no que tange a escrituração das doações recebidas, das gratuidades em mercadorias ou serviços prestados. O registro dos benefícios tributários obtidos, bem como dos custos, da obtenção de fundos, dentre outras operações específicas das entidades sem finalidade de lucros. Constatou-se que os procedimentos de reconhecimento e mensuração das Entidades de Interesse Social no Brasil divergem em vários pontos dos utilizados na prática contábil das demais pessoas jurídicas de finalidades comerciais. As entidades sem fins lucrativos devem seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), as quais trazem regras claras, como a adoção de terminologias específicas para algumas contas. Como, por exemplo, as contas de lucros, capital social na denominação da Demonstração do Resultado, com o propósito de adequação destas ao contexto das entidades mencionadas. As principais práticas contábeis adotadas pelas entidades sem fins lucrativos seguem as determinações expressas pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.409/2012, a qual aprovou a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros.

Palavras-chave: Entidades sem Fins Lucrativos. Práticas Contábeis. Contabilização.

ABSTRACT

The accounting practice has particularities in the accounting of Foundations and Entities of Social Interest, clarifying points such as bookkeeping, accounts function, accounting procedure and also the information of the rules that regulate these entities. The objective of this study was to identify the best accounting methodologies for third sector entities. This research presents the methodology regarding the objectives as descriptive and explanatory, classified as bibliographic, documentary, case study and qualitative nature. The main accounting methods applied to the third sector were identified based on the general principles of accounting as well as the guidelines expressed by the Federal Accounting Council (CFC), through its resolutions and technical interpretations, as well as demonstrated that due to the particular accounting structure of the entities of the third sector, these entities must follow their own chart of accounts that effectively demonstrates the economic reality of their transactions, with specific accounts according to the legal nature of the transactions. The best accounting methodologies were also observed for the third sector to carry out the accounting records of their activities, specifically regarding bookkeeping of donations received, gratuities in goods or services provided, registration of tax benefits obtained, and as well as the costs, obtaining funds, among other specific operations of non-profit entities. It's evident that the procedures for recognition and measurement of the Entities of Social Interest in Brazil differ in several points from those used in the accounting practice of other legal entities with commercial purposes. Non-profit entities must follow certain Brazilian Accounting Standards, which contain specific rules, such as the adoption of specific terminologies for certain accounts, such as profit and loss accounts, capital and the denomination of the Statement of Income, with the purpose of their adaptation to the context of the entities mentioned. The main accounting practices adopted by the non-profit entities follow the determinations expressed by the Federal Accounting Council through Resolution CFC 1.409 / 2012, which approved ITG 2002 – Non-profit Entity purpose.

Keywords: Non-Profit Entities. Accounting Practices. Accounting.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	PRINCIPAIS DIFERENÇAS COMPARATIVAS ENTRE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES	16
----------	--	----

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	CONTABILIZAÇÃO DE CONTRATOS, CONVÊNIOS E TERMOS DE PARCERIA	37
TABELA 2	CONTABILIZAÇÃO DE CONTRAPARTIDA	38

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVOS.....	11
1.3	JUSTIFICATIVA	11
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1	ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	13
2.1.1	Associações.....	14
2.1.2	Fundações	15
2.2	NORMAS CONTÁBEIS	16
2.3	PLANO DE CONTAS	17
2.4	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS	18
2.4.1	Balanço patrimonial	19
2.4.2	Demonstração do resultado	19
2.4.3	Demonstração dos fluxos de caixa	22
2.4.4	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	25
2.4.5	Notas explicativas	26
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	28
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	28
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	28
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	28
3.4	COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES	29
4	RESULTADO/PRÁTICAS CONTÁBEIS.....	30
4.1	PROCEDIMENTOS DE CONTABILIZAÇÃO	30
4.1.1	Doações.....	30
4.1.2	Gratuidades e benefícios tributários	33
4.1.3	Custos.....	34
4.1.4	Contabilização da obtenção de fundos	35
4.1.5	Constituição de fundos para propósitos futuros	35
4.1.6	Depreciação.....	36
4.1.7	Contratos, convênios e termos de parceria	36

4.1.8	Contrapartida	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
	REFERÊNCIAS	41
	ANEXO 1 – PLANO DE CONTAS.....	43
	ANEXO 2 – BALANÇO PATRIMONIAL	60
	ANEXO 3 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	62
	ANEXO 4 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	64
	ANEXO 5 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Atualmente, muito se discute sobre as questões sociais no Brasil devido à lacuna entre o poder público e privado, a qual deixa a população à margem do descaso quando se fala em medidas que venham sanar as necessidades fundamentais para o desenvolvimento social.

Para reduzir a distância entre a população, o poder público e privado, surge o Terceiro Setor, composto de mão de obra voluntária. Esse setor corresponde a inúmeras instituições que criam e desenvolvem projetos e atividades com o objetivo de gerar serviços voluntários de caráter público.

No Brasil, as empresas estão divididas em setores distintos. No primeiro setor estão as empresas que pertencem ao Estado. No segundo, as empresas privadas e no terceiro as entidades sem fins lucrativos.

Segundo Amorim (2011), as entidades do terceiro setor se diferenciam das demais pessoas jurídicas por não terem fins lucrativos, entretanto, realizam suas atividades por meio de agentes privados. As instituições sem fins lucrativos têm natureza pública, no entanto, são entidades de natureza privada.

De acordo com Pedreira (2010, p. 7), as entidades do Terceiro Setor “assumiram no Brasil, há mais de meio século, um importante papel no desenvolvimento das comunidades em que atuam”. Assim, como as empresas de direito privado, as entidades do terceiro setor também têm a obrigação de seguir as normas contábeis aplicáveis a elas.

Silva (2015, p.1), esclarece que “alguns procedimentos de escrituração das Entidades de Interesse Social no Brasil diferem dos utilizados para as demais pessoas jurídicas”. Neste sentido, Silva (2015) afirma que certas normas brasileiras de contabilidade trazem distinções quanto a escrituração das operações das entidades sem fins lucrativos das demais entidades, bem como ainda adotam o uso de terminologias específicas para determinados grupos de contas contábeis. Exemplos destas diferenças são as contas Capital Social e Lucros ou Prejuízos que são substituídas, respectivamente por Patrimônio Social e Superávit ou Déficit do

exercício. Quais os fatores necessários para determinar as principais práticas contábeis aplicadas as Entidades do Terceiro Setor?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar as melhores metodologias contábeis para as entidades do terceiro setor.

- Objetivos específicos:

- levantar as formas de contabilização aplicada ao terceiro setor;
- demonstrar a estrutura contábil nas entidades do terceiro setor; e
- demonstrar os principais procedimentos contábeis aplicados ao terceiro setor.

1.3 JUSTIFICATIVA

O estudo realizado abrange o aprendizado obtido no curso de especialização em Gestão Contábil e Tributária, pretende-se, externar a estrutura conceitual de forma prática da elaboração de lançamentos contábeis e plano de contas nas entidades do terceiro setor. Avaliar os métodos contábeis praticados, de modo a aplicar todos os conhecimentos propostos no estudo para essa viabilidade. Tendo em vista o fato de a bibliografia sobre esse assunto ser limitada e escassa, este trabalho objetiva esclarecer, compreender e discutir questionamentos e dúvidas sobre a importância da correta prática contábil no terceiro setor.

Pretende-se, com esse estudo, que a sociedade e a academia esclareçam dúvidas frequentes que surgem em relação às fontes de recursos e seu funcionamento, permitindo orientar que realmente o terceiro setor é tributável e, ao mesmo tempo, possui particularidades, como no caso das isenções e incentivos fiscais aos doadores, essas entidades necessitam cumprir a legislação, bem como, utilizar de forma adequada os benefícios legais a elas concedidos.

Assim, a pesquisa está diretamente ligada ao interesse do povo, interesses sociais e interesses coletivos tornando-se essencial com um conjunto de direitos e deveres que são inseridos na sociedade. Contudo, por sua finalidade ser sem fins lucrativos a maioria das atividades realizadas por estas entidades, é realizada por voluntários, existindo também empregados formais que prestam contribuições, unidos de informações e documentos para que possam gozar de seus benefícios previstos na legislação.

Este trabalho foi estruturado com esta introdução, fundamentação teórica, metodologia da pesquisa, resultado e práticas contábeis e considerações finais, referências e anexos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A abordagem teórica destaca os conceitos das entidades do terceiro setor, as características destas entidades, apresentação das particularidades das entidades constituídas como associação e apresenta-se as especificidades das entidades criadas sob a forma jurídica de fundação.

2.1 ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Conforme Araújo (2006) o terceiro setor vem sendo utilizado para designar o conjunto de organizações sem fins lucrativos, contendo a participação voluntária fora do âmbito governamental. Nessas organizações sem fins lucrativos o excedente é reinvestido na própria organização, em um sistema econômico capitalista, que acaba adaptando-se a novas alternativas de planejamento, desenvolvimento democrático e social.

As entidades do terceiro setor contemplam uma ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, dentre outras. Para Olak e Nascimento (2000, p.23): “ser terceiro setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado”. Seguindo o mesmo entendimento, segundo Melo Neto e Froes (2005, p. 20), afirmam que “os segmentos de atuação do terceiro setor constituem em cultura, recreação, assistência social, educação, saúde, desenvolvimento e defesa de direitos, religião e ambientalismo”.

Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam a forma jurídica de associação, de fundação ou de organização religiosa, previstas no artigo 44 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002. (BRASIL. Presidência da República, 2002).

Para Voese e Reptczuk (2011, p.34), seguindo o pensamento de Bocchi (2009), “as entidades do terceiro setor são pessoas jurídicas de direito privado e podem ser constituídas de duas formas: Associações e Fundações”.

O terceiro setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, apresenta as seguintes características básicas:

(a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade; (b) manutenção de finalidades não-lucrativas; (c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação); (d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares; (e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina; (f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

2.1.1 Associações

As associações têm sua previsão legal nos artigos 53 a 61 do Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (BRASIL. Presidência da República, 2002).

São pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas.

As associações são qualificadas conforme a sua finalidade e podendo ser classificadas em três grupos principais:

Aquelas que têm por fim o interesse pessoal dos próprios associados, sem objetivo de lucro, como as sociedades recreativas ou literárias; As que têm como objetivo principal a realização de uma obra estranha ao interesse pessoal dos associados e que fique sob a dependência da associação ou se torne dela autônoma. [...] embora seus associados possam visar interesse pessoal, sua finalidade primordial é de prover uma obra de caridade em benefício de terceiros; Associações que tem por finalidade principal ficarem subordinadas a uma obra dirigida autonomamente por terceiras pessoas. (ZANLUCA, 2006, p.19)

Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

2.1.2 Fundações

As fundações são pessoas jurídicas que têm como fator preponderante o patrimônio, que por sua vez ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

Szazi (2000, p.40) afirma que “as fundações podem ser extintas caso seu objetivo se torne ilícito, fique impossível a sua manutenção ou vença seu prazo de existência, por iniciativa de seu conselho curador, na forma do estatuto social”.

A partir da vigência do Código Civil Brasileiro de 2002, artigo 62 a 69 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, somente podem ser constituídas fundações para fins de: (a) assistência social; (b) cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; (c) educação; (d) saúde; (e) segurança alimentar e nutricional; (f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; (g) pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; (h) promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; e (i) atividades religiosas. (BRASIL. Presidência da República, 2002).

Como o fator preponderante da fundação é o patrimônio, a sua composição e suficiência não devem passar despercebidas quando de sua constituição. Nessa fase, o patrimônio deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados. Deverá ainda ser suficiente para a manutenção da entidade e desenvolvimento de suas finalidades estatutárias.

Quando o patrimônio for insuficiente para a constituição da fundação, este será incorporado a outra fundação com finalidades estatutárias iguais ou semelhantes, a não ser que o instituidor tenha disposto de outra forma no ato de instituição (escritura pública ou testamento).

As fundações visam obter fins nobres para o desenvolvimento social, intelectual, cultural e religioso. A fim de que seus recursos sejam destinados somente a interesses públicos e que ajudem a sociedade (DINIZ, 2008).

Segundo Zanluca (2006) as associações e fundações se diferenciam conforme observa-se no quadro a seguir:

QUADRO 1 - PRINCIPAIS DIFERENÇAS COMPARATIVAS ENTRE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES

Associações	Fundações
Fins próprios (dos associados)	Fins alheios (do instituidor)
Fins alteráveis	Fins imutáveis (que não se alteram)
Patrimônio: sócios vão formando só instrumentos	Patrimônio: fornecido pelo instituidor Essencial
Deliberações livres	Deliberações delimitadas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público
Órgãos dominantes	Órgãos fiscalizados

FONTE: ZANLUCA (2006, p. 24).

Desta forma, percebe-se que as associações são constituídas para atender interesses particulares de seus associados, podendo ter sua finalidade alterada de acordo com as deliberações de seus associados, enquanto as fundações são constituídas para atender unicamente os fins expressos em seus atos constitutivos, não podendo ser alterados, detém patrimônio fornecido pelo instituidor, bem como suas deliberações são mais restritas do as das associações, haja vista que devem seguir, não só as delimitações expressas em seus estatutos, mas também estão sujeitas a fiscalização do Ministério público.

2.2 NORMAS CONTÁBEIS

Tendo em vista as particularidades das entidades sem fins lucrativos, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 27.09.2012, a Resolução CFC nº 1.409/2012, que tem por finalidade aprovar a ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

Esta interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de

estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Sendo assim, aplicam-se às entidades sem fins lucrativos os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação Técnica Geral 2002.

Esta norma deve ser utilizada:

(a) pelas entidades sem finalidade de lucros, as quais podem ser constituídas sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical; (b) pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais; (c) pela entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato, por qualquer associação de classe, ou por outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores.

Não estão abrangidos pelas normas dispostas na Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002) os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.

Aplica-se também a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias (CPC PME) Empresas ou as normas completas (IFRS completas), naqueles aspectos não abordados por esta interpretação. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2009).

2.3 PLANO DE CONTAS

O plano de contas da entidade deve ser capaz de registrar e atender de maneira fidedigna todas as necessidades futuras de informações gerenciais e econômicas da entidade.

A NBC TG Estrutura Conceitual, no seu item QC12, estabelece que “Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três

atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro”. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2011).

Neste entendimento, o plano de contas pode ser definido como sendo:

[...] o conjunto de contas contábeis, estruturado de forma ordenada e classificada, criado e necessário para permitir a captura e registro dos lançamentos contábeis das transações dos eventos econômicos e obter os saldos e movimentos das contas contábeis, de modo a ensejar a elaboração das demonstrações contábeis societárias, fiscais e gerenciais, traduzindo-se na espinha dorsal do sistema de informação contábil. (PADOVEZE, 2017, p. 62).

Tendo em vista que cada instituição tem as suas particularidades, a ITG 2002 não estabelece um plano de contas padrão. Entretanto, para fins fiscais, a Receita Federal do Brasil estabeleceu um plano de contas padrão para as entidades imunes e isentas do Imposto de Renda.

O referido plano de contas está previsto Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), e é apresentado no Anexo I.

2.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, previstas na Interpretação Técnica Geral, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros, bem como, conforme previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis ou na Seção 3 da NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, quando aplicável, são as seguintes: (a) Balanço Patrimonial; (b) Demonstração do Resultado; (c) Demonstração dos Fluxos de Caixa; (d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; (f) Notas Explicativas. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

2.4.1 Balanço patrimonial

O balanço patrimonial da entidade demonstra a relação dos ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica. Esta demonstração segue a seguinte classificação: (a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade; (b) Passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos; (c) Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Para Padoveze (2017, p.197), o balanço patrimonial tem como função básica “evidenciar o conjunto patrimonial de uma entidade, classificando-os em bens e direitos, evidenciados no ativo, e em obrigações, e o valor patrimonial dos donos e acionistas, evidenciados no passivo”.

Destaca-se que especificamente no caso das entidades sem fins lucrativos, conta Capital Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, deve ser substituída por Patrimônio Social, tendo em vista que o objetivo destas entidades não é o lucro através da remuneração do capital de seus associados, mas sim atender aos objetivos sociais de sua constituição.

O Anexo II apresenta o modelo Balanço Patrimonial disposto no Apêndice A da Interpretação Técnica Geral ITG 2002 - ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

2.4.2 Demonstração do resultado

A Demonstração do resultado é a relação entre receitas e despesas da entidade durante um exercício ou período.

Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

(a) Particularidades no registro das receitas

As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência.

As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. Porém, as imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07 - portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2010).

Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.

De acordo com Art. 538 do Código Civil, as doações são compostas por "contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra". (BRASIL. Presidência da República, 2002).

Já as subvenções, são: Transferências correntes as quais destinam-se a cobrir despesas de custeio operacional (manutenção e operação de serviços, como aluguel, pagamento de pessoal, conservação de bens) de entidades públicas ou privadas, e podem ser sociais ou econômicas. (VIOLIN, 2006, p. 27).

Ainda, a Lei do Orçamento, Lei 4.320/64, Art. 12, § 3º estabelece que são subvenções sociais as transferências dedicadas a garantir despesas com o custeio de instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. (BRASIL. Presidência da República, 1964).

As receitas oriundas de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos para aplicação específica, mediante constituição ou não, de fundos, e

as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.

Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais e divulgados em notas explicativas por tipo de atividade. Já o benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.

(b) Superávit ou déficit

As entidades sem fins lucrativos têm como principal fonte de recursos as doações, subvenções e contribuições, as quais não estão relacionadas com as despesas e custos. Logo, pode-se observar que as receitas variam de forma desproporcional ao custo e despesas, ocasionando assim superávits num momento e déficit em outros. (VOESE e REPTCZUR, 2011).

O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.

(c) Patrimônio Social

A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.

Constata-se então que nestas entidades o patrimônio é formado, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de alguma forma, se revertem para os membros ou mantenedores (OLAK e NASCIMENTO, 2010).

Neste sentido, a Demonstração do Resultado deve ser elaborada, então, tendo em vistas as diversas peculiaridades envolvendo o terceiro setor, de forma a evidenciar de maneira efetiva a realidade econômico-financeira das operações, bem como evidenciar de forma clara aos usuários desta demonstração a origem das receitas (programas, doações, gratuidades, etc.) bem como a aplicação dos recursos disponibilizados. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e

despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.

O Anexo III apresenta o modelo de Demonstração do Resultado apresentado no Apêndice A da Interpretação Técnica Geral ITG 2002 (R1) – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

2.4.3 Demonstração dos fluxos de caixa

A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. O Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações. (BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010).

Esta demonstração fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

Equivalentes de Caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de três meses ou menos da data de aquisição. Saldos bancários a descoberto decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes são geralmente considerados como atividades de financiamento similares aos empréstimos. Entretanto, se eles são exigíveis e formam uma parte integral da administração do caixa da entidade, devem ser considerados como componentes do caixa e equivalentes de caixa.

A DFC apresenta os fluxos de caixa do período classificados em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento.

Atividades operacionais: são as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado.

Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são: (a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços; (b) recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas; (c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços; (d) pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia; (e) pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; (f) recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do ativo imobilizado por entidade industrial, podem resultar em ganho ou perda que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento.

Atividades de investimento: são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de investimento são: (a) pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo os ativos imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo prazo; (b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo; (c) pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda); (d) recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda); (e) adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros; (f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização

de empréstimos concedidos a terceiros; (g) pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; (h) recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Atividades de financiamento: são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade.

Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de financiamento são: (a) caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais; (b) pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da entidade; (c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos; (d) pagamentos para amortização de empréstimo; (e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro.

A entidade deve, a seu critério, apresentar os fluxos de caixa das atividades utilizando um dos seguintes métodos:

(i) Método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento;

Neste método, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período, itens que não afetam o caixa, tais como: depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores e todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

(ii) Método Direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa.

Quanto às atividades de investimentos e financiamentos, deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes destas atividades. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

Desta forma, ao se elaborar a Demonstração dos Fluxos de Caixa conforme as diretrizes expressas pelo Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa, as entidades do terceiro setor devem observar a norma específica, ITG 2002 (R1) – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS, a qual define que as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais, haja vista as particularidades da forma de atuação destas entidades. Nesta demonstração, assim como ocorre nas demais, devem ser apresentadas as informações com vista a demonstrar efetivamente as movimentações ocorridas no período relatado, podendo para tanto, se utilizar dos modelos de demonstrações apresentados na norma citada acima, apresentados no Anexo IV deste trabalho. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

2.4.4 Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Segundo Padoveze (2017, p.225) a finalidade básica da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido “é evidenciar a movimentação ocorrida na riqueza dos donos da empresa, uma vez que o patrimônio líquido representa o valor contábil da empresa para seus proprietários”. Sendo assim, apresenta o resultado da entidade para um período contábil, outros resultados abrangentes para o período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período e os valores incorporados ao patrimônio social.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações: (a) o superávit e os outros resultados abrangentes do período,

demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores; (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes do resultado do período, de outros resultados abrangentes, e dos valores de investimentos realizados pelos mantenedores.

Portanto, esta demonstração elaborada conforme o modelo disposto na ITG 2002 – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS, constante no Anexo V deste trabalho, apresenta de forma clara aos usuários das demonstrações todas as movimentações ocorridas no patrimônio social da entidade durante o período reportado, evidenciando de forma mais clara e objetiva a ocorrência de superávits ou déficits no período e em períodos anteriores. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

2.4.5 Notas explicativas

As notas explicativas trazem informações complementares as demonstrações contábeis, necessárias para o seu entendimento. Por meio das notas explicativas pode-se:

Apresentar os principais critérios de avaliação utilizados na elaboração das demonstrações básicas e as legislações e normas obedecidas; Detalhar os principais números do balanço patrimonial e da demonstração de resultados, quando necessários, tais como as principais contas dos estoques, contas a receber, imobilizado, investimentos, financiamentos etc.; Evidenciar critérios e procedimentos alternativos ou não usuais utilizados para o período em questão; Complementar com explicações sobre eventos econômicos não rotineiros e significativos acontecidos no período e seus impactos patrimoniais. (PADOVEZE, 2017, p. 231).

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações: (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos

sociais; (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos; (c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções; (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos; (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador; (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade; (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo; (i) informações sobre os seguros contratados; (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação; (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil; (l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade; (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos; (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

Desta forma, pode-se observar que o profissional contábil ao elaborar as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor, além de atentar-se para as determinações legais específicas da área de atuação da entidade (saúde, educação, etc.), devem observar também as determinações expostas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 1.409/2012, a qual aprovou a ITG 2002 – Entidade sem finalidade de lucros. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia aplicada neste estudo caracteriza-se como qualitativa, realizada por meio de estudos bibliográficos e da legislação comercial e contábil vigentes aplicáveis ao terceiro setor.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos de estudo, será realizada pesquisa descritiva e explicativa, onde serão abordados os principais aspectos contábeis da teoria e prática aplicada ao terceiro setor.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

De acordo com Richardson (1999), a análise qualitativa busca compreensão dos fenômenos presentes em determinados grupos socioeconômicos. Visando os objetivos do estudo, será desenvolvida uma pesquisa de natureza qualitativa, por meio de técnicas que possibilitaram uma aproximação do problema, buscando assim ter um maior conhecimento sobre o assunto.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Nesta pesquisa a abordagem do procedimento será tratada por meio de estudos bibliográficos, documentos e estudo da legislação, abordando situações em diferentes aspectos, referente à natureza, mensuração, evidenciação, conformidade com a legislação e impactos nas entidades sem fins lucrativos.

3.4 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

Os objetivos específicos foram tratados pela técnica da pesquisa bibliográfica. Em resposta à questão de pesquisa, foi efetuada a análise da legislação comercial, das normas contábeis emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como, revisão bibliográfica dos autores elencados nas referências.

De acordo com Cunha, Yokomizo e Bonacim (2010), a análise de conteúdo é uma técnica que pode ser aplicada na análise de documentos sendo realizada com a intenção de sistematizar de forma objetiva os dados desestruturados encontrados no documento de maneira a quantificá-los, podendo ter cunho quantitativo quando privilegia as frequências de determinados termos e palavras-chave.

4 RESULTADO/PRÁTICAS CONTÁBEIS

Com base nos estudos realizados, foram identificados alguns pontos mais relevantes na prática contábil, os quais devem ser objeto de criteriosa análise no momento da escrituração contábil, sendo utilizadas para tanto o modelo de plano de contas apresentado no Anexo I deste trabalho. Os aspectos levantados são os seguintes: (a) Doações; (b) Gratuitades e benefícios tributários; (c) Custos; (d) Contabilização da obtenção de fundos; (e) Constituição de fundos para propósitos futuros; (f) Depreciação; (g) Contatos, convênios e termos de parceria; (h) Contrapartida.

Estes pontos serão abordados detalhadamente a seguir.

4.1 PROCEDIMENTOS DE CONTABILIZAÇÃO

Alguns procedimentos de contabilização estarão evidenciados a seguir para melhor entendimento e correta evidenciação das contas sendo observadas as características das Entidades de Interesse Social.

4.1.1 Doações

Assim como nas demais entidades, o registro das receitas e despesas deve ser efetuado respeitando-se o regime de competência. Silva (2015) esclarece que especificamente que “as doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais”. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2010)

De acordo com a Resolução CFC nº 1.305, de 25 de novembro de 2010, a qual aprovou a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, deve ser observado que sendo reconhecida a subvenção governamental, qualquer contingência ativa ou passiva relacionada à esta deverá ser tratada de acordo com a NBC TG 25 (R1) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. A norma

esclarece ainda que “uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma e ainda que referida subvenção não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2010)

Silva (2015), destaca que “a contabilização de doações, subvenções e valores para custeio ou investimento, no momento da transferência será de acordo com a Resolução CFC nº 1.409/2012, Item 9”. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012)

Neste sentido, as doações em dinheiro ou depósitos bancários para financiar a entidade sem restrições por parte do doador poderiam ser registradas da seguinte forma:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C - Doações Governamentais/Particulares (Receita/Conta de Resultado)

Nos casos de doação recebidas e que tenham sido efetuadas através de bens imóveis, será contabilizado no patrimônio social da entidade conforme segue:

D – Imóvel/Terreno (Imobilizado - Ativo Não Circulante)

C - Doações Governamentais/Particulares (Receita/Conta de Resultado)

Entretanto, os bens e valores em que o donatário impõe condições para realização da transferência de propriedade destes, não deve ser efetuado o registro desta operação em conta patrimonial. Neste caso, os valores desta doação serão registrados em conta do passivo até que sejam cumpridas as exigências legais, sendo necessário efetuar o registro distinguindo-se as doações em condicional ou incondicional. (SILVA, 2015).

Com relação a doação incondicional, esta “ter documentação hábil que comprove que não houve condições para tal. Não se enquadram na categoria de doação incondicional as promessas de doações feitas em testamento durante a vida do doador, pois não existe previsão de doação”. (SILVA, 2015, p. 2)

O registro contábil poderá ser feito da seguinte forma, para doação sem restrição:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C - Doações Governamentais/Particulares (Receita/Conta de Resultado)

Já para os casos de doação com restrições:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C - Doação (Passivo Circulante)

As doações devem ser analisadas ainda quanto a sua possibilidade de recebimento ou não, e quanto ao tipo de doação: com restrição ou sem restrição, atentando-se ao seguinte:

Quando ocorrem promessas de doações incondicionais de recebíveis, a entidade poderá optar em constituir provisão para o não-recebimento, baseado no levantamento dos créditos não-realizados como requerido na Resolução CFC nº 1.409/2012, item 14.

Entidades de interesse social podem utilizar o conceito de valor presente para as doações ou promessas de doações quando atendidas as condições: (a) a promessa de doação for certa e condicional; (b) quando o valor for representativo para a entidade; (c) quando beneficiar mais de um exercício social.

Presume-se que, nesse caso, a informação do valor a receber ajustado a valor presente é mais relevante para o usuário da informação.

Quanto aos impactos das restrições impostas pelo doador podem ser classificadas em: sem restrição; com restrição permanente; ou temporariamente restrita. Essa classificação é importante para fins analíticos, devendo ser incentivada sua evidenciação, seja em notas explicativas ou através de demonstrações contábeis.

(a) Doação sem restrição: São doações onde o doador não impõe condições; (b) Doação com restrição permanente: Não traz limite ou prazo de validade mais exige a munificência na utilização do bem doado. (c) Restrição temporária: ocorrerá quando as doações que a entidade conseguiu atender e as determinações no passar do tempo ou por meio de atos realizados pela entidade.

Nas doações sem restrição é importante observar que a entidade deve considerar, no ato do registro da doação, as despesas que serão necessárias para que o bem possa ser utilizado e valor a ser contabilizado no ativo será o valor líquido, descontando as despesas. (SILVA, 2015, p. 2).

Com base no exposto, a contabilização poderá ser como segue:

No recebimento de recursos financeiros sem restrição:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C - Doações Governamentais/Particulares (Receita/Conta de Resultado)

Recebimento de recursos financeiros com restrição para sua utilização:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C - Doação (Passivo Circulante)

Desta forma, resta claro que ao analisar as operações de doações nas entidades sem fins lucrativos é necessário primeiramente identificar qual o tipo de doação está sendo efetuado, se com restrição ou sem restrição, visto que o registro contábil e a evidenciação das informações será de forma diferente. Bem como é necessária a análise para os casos de promessas de doações a receber, que poderão ou não ser recebidas pela entidade e o seu registro no balanço patrimonial

ao valor presente, trazendo desta forma uma informação mais relevante e com maior segurança para fins de planejamento por parte dos usuários internos e externos das demonstrações contábeis.

4.1.2 Gratuidades e benefícios tributários

É comum a prática de serviços sociais pelas entidades sem fins lucrativos, como por exemplo as doações de roupas, medicamentos, material escolar, ou outros serviços prestados as comunidades carentes. Sendo estes serviços sociais prestados sem a exigência de alguma contraprestação (pagamento) fica caracterizado a sua gratuidade.

Sendo assim, Silva (2015) esclarece que estas entidades sem fins lucrativos precisam efetuar o registro contábil desta gratuidade, por mais complexo seja a atribuição de valor as prestações da entidade, sendo que a gratuidade outorgada é uma espécie de renúncia de receita semelhante ao consumo de ativo.

Desta forma, a contabilização poderá ser a seguinte:

D - Despesa com Gratuidade (Receita/Conta de Resultado)

C - Receita com Gratuidade (Receita/Conta de Resultado)

Para o correto registro das gratuidades se faz necessário observar as seguintes lições:

As entidades podem fazer ou não o uso de contas de compensação com objetivo de controlar e evidenciar valores de assistência prestada. Mesmo com a determinação de que as evidenciações das gratuidades devem ser em notas explicativas às demonstrações contábeis, pode ser adequada ao contabilizar esses valores em contas de compensação, dividida por ano fiscal, permanecendo dessa maneira contas por período compatível com o prazo de prescrição. Este registro, porém, tornará o balanço econômico precário com relação a evidenciação das transações.

Para a validade da gratuidade, poderão ser exigidos alguns requisitos ao beneficiário, como por exemplo, no caso de serviço com saúde, o beneficiário ter que comprovar a renda, ou serviços a educação ter que obter boa avaliação nas disciplinas escolares. Ainda, outra circunstância que pode vir a ocorrer, é a concessão de gratuidade adicional, a princípio não-prevista, mediante a inserção de novos auxiliados pela perda de idoneidade financeira ou qualificação por critérios seletivos. Nestes casos podem levar a reclassificação dos registros contábeis iniciais. Dessa forma: um crédito a ser recebido pode modificar-se em gratuidade; ou uma gratuidade pode se modificar-se em crédito realizável.

A gratuidade não está relacionada com arrecadação de fundos enquanto que no perdão ao devedor, pela concessão do desconto financeiro, essa possibilidade existia. Ainda é importante observar que, em consequência do

cumprimento das exigências para cessar o crédito objeto da gratuidade. (SILVA, 2015, p. 3)

Desta forma, o registro da gratuidade fica relacionado a obtenção da renúncia fiscal de tributos. Sendo que está precisará de registro para a sua adequada evidenciação nas demonstrações contábeis da entidade.

Portanto, o registro contábil poderá ser efetuado da seguinte forma, como se os impostos fossem devidos:

D - Despesa Tributária (Conta de Resultado)

C - Tributos a Pagar (Passivo Circulante)

Já o reconhecimento da imunidade ou isenção tributária seria da seguinte forma:

D - Tributos a Pagar (Passivo Circulante)

C - Receita de Gratuidade (Conta de Resultado)

Logo, observa-se que o tratamento contábil das gratuidades deve ser criteriosamente analisado, visto que podem sofrer alterações devido a eventos posteriores (por exemplo, o cumprimento de certos requisitos), bem como, por estar diretamente relacionado ao registro da renúncia fiscal poderá acarretar em distorções nos registros da entidade. Neste ponto, cabe destacar que a renúncia fiscal está relacionada somente com o imposto de renda da pessoa jurídica, com a contribuição social sobre o líquido e com a contribuição patronal à previdência social. Sendo que tributos estaduais e municipais não serão tratados neste contexto.

4.1.3 Custos

Para as entidades sem fins lucrativos a contabilidade de custos é de suma importância para a redução dos custos indiretos, tanto nas atividades desenvolvidas com o objetivo de arrecadação de fundos, como nos programas que a entidade desenvolve. É importante que as Entidades de Interesse Social realizem a distinção das despesas para atividades-fim, e as despesas gerais e administrativas e aquelas advindas dos esforços para a obtenção de fundos para a entidade, uma vez que há a necessidade de manter o usuário bem informado.

Como indicador analítico é sugerido a comparação entre o esforço feito pela entidade e os fundos recebidos por ela. A contabilidade deve definir quais serão os

critérios a serem utilizados para tornar a informação clara e consistente dentro do tempo necessário. A metodologia de custo aplicada pela entidade para fins de demonstrações contábeis não pode ser divergente das empregadas no programa, não sendo recomendável a utilização de mais de um sistema de custos para preparação das demonstrações contábeis.

4.1.4 Contabilização da obtenção de fundos

Por vezes, para obter fundos e manter as suas atividades para as foram constituídas, as entidades sem fins lucrativos realizam a comercialização de produtos ou serviços, por mais que estas atividades comerciais não estejam diretamente relacionadas ao seu objeto social.

Nestes casos a receita obtida na venda de produtos ou prestação de serviços deverá ser evidenciada na Demonstração do Resultado. (SILVA, 2015). Nestas situações a escrituração contábil ficará da seguinte forma:

D - Caixa /Banco conta movimento (Caixa e Equivalente de Caixa - AC)

C- Receita de Vendas (Receita/Conta de Resultado)

Silva (2015, p. 4), esclarece que “caso a entidade tenha a posse de bens ou produtos de terceiros, realizando a venda e passando a deter o resultado, os registros contábeis serão reconhecidos como os de transação em conta alheia”.

Nestas situações, percebe-se que as entidades sem fins lucrativos por mais que exerçam atividades comerciais com a finalidade de obter fundos para manutenção de suas atividades, no tange ao registro contábil destas operações não haverá diferenças do registro realizado pelas demais entidades comerciais com fins lucrativos, ou seja, neste ponto não diferenciação na escrituração prevista em normas contábeis específicas para o terceiro setor.

4.1.5 Constituição de fundos para propósitos futuros

Com relação a constituição de fundos para propósitos futuros, Silva (2015), ressalta que “tão importante quanto a contabilização referente a constituição de fundos para propósitos futuros são as notas explicativas, que servem para justificar

principalmente o superávit que se possa obter com estes programas”. Desta forma, baseada nestas informações a sociedade poderá deliberar para constituição ou não de reservas para determinados fins.

4.1.6 Depreciação

No tocante aos bens do ativo imobilizado a escrituração contábil deverá ser realizada considerando o custo de aquisição ou construção, devendo obrigatoriamente ter a sua depreciação reconhecida com base na estimativa da vida útil do bem, sendo que todos os critérios utilizados deverão ser divulgados em notas explicativas as demonstrações contábeis, conforme prevê a letra k do item 27 da Resolução CFC nº 1.409/2012. (BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade, 2012)

Conforme exposto, a contabilização dos bens componentes do ativo imobilizado da entidade deve ser feita a crédito em conta redutora do Ativo e a débito em conta de Resultado, tanto para os bens adquiridos com recursos próprios como para os bens adquiridos através de doações. Neste aspecto não há diferenças entre os critérios de contabilização para entidades do terceiro setor com as entidades do segundo setor.

4.1.7 Contratos, convênios e termos de parceria

Por muitas vezes as entidades do terceiro setor firmam parcerias com os órgãos públicos para fins de arrecadação e cumprimento dos seus objetivos sociais e atendimento da comunidade. Silva (2012) esclarece que os contratos, convênios e/ou termos de parceria são ferramentas utilizadas para manutenção das atividades destas entidades, sendo que para fins de registro contábil é necessário analisar as cláusulas de remuneração e prestação de contas previstas no negócio firmado.

Desta forma o registro contábil poderia ser o seguinte:

TABELA 1 – CONTABILIZAÇÃO DE CONTRATOS, CONVÊNIOS E TERMOS DE PARCERIA.

Recebimento de recursos de convênio:
D - Banco conta Movimento (Ativo Circulante)
C - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica)
Aplicação de recursos de convênio:
D - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - conta retificadora)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
Entrada de recursos de contratos
D - Banco conta Movimento - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
C - Recursos de Entidade (Passivo Circulante- em conta específica)
Aplicação de recursos no objeto do projeto:
D - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - Recursos Aplicados)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
Aplicação financeira de recursos de entidade (quando permitido)
D - Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
Rendimento líquido da aplicação financeira de recursos de entidade
D - Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
C - Recursos de Entidade (Passivo Circulante- em conta específica)
Despesa de remuneração do contrato - na contabilidade do contrato
D - Recursos de Projetos - (Passivo Circulante- em conta específica - conta retificadora)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrição (Ativo Circulante)
Receita de remuneração do contrato - na contabilidade da entidade
D - Banco conta Movimento - Recursos Livres (Ativo Circulante)
C - Receita (Conta de Resultado)
Prestação de contas de convênio e contrato - pelos recursos aplicados
D - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - Recursos de Entidade)
C - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - Recursos Aplicados)
Prestação de contas de convênio e contrato - devolução de recursos não aplicados
D- Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - Recursos de Entidade)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrições (Ativo Circulante)
Prestação de contas de convênio e contrato - retenções de recursos
D - Recursos de Projetos (Passivo Circulante- em conta específica - Recursos Aplicados)
C - Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (Passivo Circulante- em conta específica)
Devolução dos recursos retidos à entidade conveniente ou contratante
D - Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (Passivo Circulante- em conta específica)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrições (Ativo Circulante)
Incorporação dos recursos retidos pela entidade conveniada ou contratada
D - Banco conta Movimento - Recursos Livres (Ativo Circulante)
C - Banco conta Movimento - Recursos com Restrições (Ativo Circulante)
E simultaneamente reconhecer a receita de doação
D - Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (Passivo Circulante- em conta específica)
C - Doações (Conta de Resultado)

FONTE: SILVA (2012)

Desta forma, depreende-se que a contabilização envolvendo os recursos oriundos de contratos, convênios e termos de parceria, deve ser realizada de maneira que demonstre de forma clara e objetiva a sua fonte e aplicação, bem como se tais recursos são de uso restrito ou não. Este controle é necessário tanto para fins

gerenciais da entidade, quanto para o controle e futura prestação de contas aos órgãos conveniados.

4.1.8 Contrapartida

Conforme ensina Silva (2012), nas entidades sem fins lucrativos é obrigatório que as entidades conveniadas ou contratadas efetuem aporte de recursos adicionais aos recebidos, visando a atingir a finalidade dos projetos.

Dessa maneira, conforme demonstrado por Silva (2012) os registros de uma contrapartida podem ser:

TABELA 2 – CONTABILIZAÇÃO DE CONTRAPARTIDA.

Contrapartida de Pessoal - na contabilidade da entidade conveniada ou contratada
D- Pessoal e Encargos (Conta de Resultado)
C- Recursos Humanos (Conta de Resultado- em conta específica - conta retificadora)
Contrapartida de Material - na contabilidade da entidade conveniada ou contratada
D- Material de Uso e Consumo (Conta de Resultado)
C- Apoio Administrativo (Conta de Resultado conta específica - conta retificadora)
Contrapartida de Pessoal - na contabilidade da entidade conveniente ou contratante
D- Recursos Aplicados (Passivo Circulante- em conta específica)
C- Recursos de Entidade - Contrapartida (Passivo Circulante- em conta específica)
Contrapartida de Material - na contabilidade da entidade conveniente ou contratante
D- Recursos Aplicados (Passivo Circulante- em conta específica)
C- Recursos de Entidade - Contrapartida (Passivo Circulante- em conta específica)

FONTE: SILVA (2012)

Assim como ocorre na contabilização dos recursos provenientes de contratos, convênios e termos de parceria, a contabilização das contrapartidas deve demonstrar de forma clara e objetiva a sua fonte e aplicação, bem como a quais entidades se referem os valores escriturados, facilitando assim o controle por parte dos usuários internos e externos das demonstrações contábeis, particularmente, para os casos de prestação de contas aos órgãos conveniados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou identificar as melhores metodologias contábeis para que as entidades do terceiro setor registrem os seus fatos contábeis, especificamente no tocante as formas de contabilização aplicadas a estas entidades, a sua estrutura contábil, bem como demonstrar os principais procedimentos de contabilização.

No tocante as formas de contabilização aplicada ao terceiro setor constatou-se que são baseadas nos princípios gerais da contabilidade, bem como nas diretrizes expressas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), expostas por meio da NBC TG – Estrutura Conceitual, com destaque ao regime de competência, e nas normas contidas na ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros. Desta forma, o profissional contabilista atuante com estas entidades deverá ter especial atenção aos regramentos específicos para este setor, visto que determinados procedimentos de registro diferem dos registros normalmente efetuados na contabilidade das entidades comerciais.

Quanto à estrutura contábil nas entidades do terceiro setor verificou-se que devido as suas particularidades, estas entidades devem seguir um plano de contas próprio que demonstre efetivamente a realidade econômica de suas transações, com contas específicas de acordo com a natureza jurídica das operações. Por apresentar tantas especificidades, a ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros apresenta em seu apêndice um modelo básico, como os registros mínimos que estas entidades devem seguir e apresentar em suas demonstrações contábeis.

Relativamente aos principais procedimentos de escrituração contábil aplicadas ao terceiro setor, o estudo identificou as melhores metodologias contábeis para as entidades do terceiro setor, com base na análise da legislação vigente bem como nas normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, especificamente no que tange aos registros de doações, gratuidades e benefícios tributários, custos, obtenção de fundos, constituição de fundos para propósitos futuros, depreciação, contratos, convênios e termos de parceria e contrapartida.

Pelo presente estudo observa-se a grande complexidade de situações e variáveis envolvendo o registro contábil das entidades do terceiro setor, sendo assim, recomenda-se o estudo destas entidades buscando identificar as maiores

dificuldades encontradas na contabilização dos fatos a fim de suprir as demandas teóricas e práticas envolvendo as particularidades deste setor.

REFERÊNCIAS

AMORIN, V. de O. **A influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor**: um estudo de caso na área da saúde. São Paulo, 2011.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. Ed. São Paulo: Atlas, 2005. 164 p.

BRASIL₁. (2002). **Código civil brasileiro**. Recuperado em 20 de junho de 2018, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm.

BRASIL₂. (2002). **Diário Oficial da União, Lei 11.638/2007**, Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

BRASIL₃. Conselho Federal de Contabilidade. (2012). **Interpretação Técnica ITG 2002**. Recuperado em 12 de junho, de 2018, http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409.

ESTIGARA, A.; PEREIRA, R.; LEWIS, S. A. L. B. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007. 356 p.

FABRETTI, L. C. **Direito tributário aplicado**: impostos e contribuições das empresas. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 336 p.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração**: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor. São Paulo: Editora Gente, 2002

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 32. ed.; rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. 560 p.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade por fundos aplicada as Entidades Sem Fins Lucrativos: VII congresso brasileiro de custos**. Recife ABC. 2000.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D.T. **Contabilidade para entidade sem fins lucrativos: terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos: terceiro setor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 225 p.

OLIVEIRA, L. M. **Manual de contabilidade tributária/ textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 377 p.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Geral Facilitada**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

PEDREIRA, L. S. **Aprendizagem organizacional e mudança**: um estudo exploratório-descritivo em organizações comunitárias da zona sul de São Paulo. São Paulo, 2010.

SILVA, D. B. **Entidades sem fins lucrativos – tratamento contábil**. Disponível em: < http://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-15/Boletim-23/entidades_sem_fins.php#4.6> Acesso em: 20 maio 2018.

VOESE, S. B; REPTCCUK, R. M. **Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor**. Porto Alegre: 2012.

ZANLUCA, J. C. **Contabilidades de ONG's**. Blumenau: Nova letra, 2006. 183 p.

ZANLUCA, J. C. **Obrigações tributárias das entidades do terceiro setor**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/cont/1contabil_031006.htm> Acesso em: 23 maio 2018.

ANEXO 1 – PLANO DE CONTAS

MANUAL DE ORIENTAÇÃO DA ECF – RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1	ATIVO
1.01	ATIVO CIRCULANTE
1.01.01	DISPONIBILIDADES
1.01.01.01	CAIXA GERAL
1.01.01.01.01	Caixa Matriz
1.01.01.01.02	Caixas Filiais
1.01.01.02	DEPÓSITOS BANCÁRIOS - NO PAÍS
1.01.01.02.01	Bancos Conta Movimento
1.01.01.02.02	Contas Bancárias - Subvenções
1.01.01.02.03	Contas Bancárias - Doações
1.01.01.02.04	Contas Bancárias - Contribuições
1.01.01.02.09	Contas Bancárias - Recursos Sujeitos a Restrições
1.01.01.03	DEPÓSITOS BANCÁRIOS - NO EXTERIOR
1.01.01.03.01	Bancos Conta Movimento - no Exterior
1.01.01.03.02	Recursos no Exterior Decorrentes de Exportação
1.01.01.03.03	Contas Bancárias - Subvenções - no Exterior
1.01.01.03.04	Contas Bancárias - Doações - no Exterior
1.01.01.03.05	Contas Bancárias - Contribuições - no Exterior
1.01.01.03.09	Contas Bancárias - Recursos Sujeitos a Restrições - no Exterior
1.01.01.04	NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO
1.01.01.04.01	Numerários em Trânsito
1.01.01.05	VALORES MOBILIÁRIOS - NO PAÍS
1.01.01.05.01	Títulos e Valores Mobiliários
1.01.01.05.02	Valores Mobiliários - Mercado de Capitais Interno
1.01.01.05.03	Valores Mobiliários - Aplicações de Subvenções
1.01.01.05.04	Valores Mobiliários - Aplicações de Doações
1.01.01.05.05	Valores Mobiliários - Aplicações de Contribuições
1.01.01.05.09	Valores Mobiliários - Aplicações de Recursos Sujeitos a Restrições
1.01.01.06	VALORES MOBILIÁRIOS - NO EXTERIOR
1.01.01.06.01	Títulos e Valores Mobiliários - no Exterior
1.01.01.06.02	Valores Mobiliários - Mercado de Capitais Externo
1.01.01.06.03	Valores Mobiliários - Aplicações de Subvenções - no Exterior
1.01.01.06.04	Valores Mobiliários - Aplicações de Doações - no Exterior

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1.01.01.06.05	Valores Mobiliários - Aplicações de Contribuições - no Exterior
1.01.01.06.09	Valores Mobiliários - Aplicações de Recursos Sujeitos a Restrições - no Exterior
1.01.01.09	OUTRAS DISPONIBILIDADES
1.01.01.09.09	Outras Disponibilidades
1.01.02	CRÉDITOS
1.01.02.01	ADIANTAMENTOS
1.01.02.01.01	Adiantamentos a Fornecedores - Circulante
1.01.02.01.02	Adiantamentos a Funcionários - Circulante
1.01.02.01.03	Adiantamentos a Terceiros - Circulante
1.01.02.02	VALORES A RECEBER
1.01.02.02.01	Mensalidades a Receber - Educação Básica
1.01.02.02.02	Mensalidades a Receber - Educação Superior - Graduação
1.01.02.02.03	Mensalidades a Receber - Educação Superior - Pós-graduação
1.01.02.02.04	Clientes - Outros Serviços Educacionais a Receber
1.01.02.02.05	Clientes - Serviços de Saúde
1.01.02.02.06	Clientes - Assistência Social
1.01.02.02.07	Valores a Receber de Terceiros
1.01.02.02.08	Valores a Receber de Pessoas Ligadas
1.01.02.02.09	Recebíveis Sujeitos a Ajuste a Valor Presente
1.01.02.02.21	(-) Juros a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente
1.01.02.02.22	(-) Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa
1.01.02.03	TRIBUTOS A RECUPERAR/COMPENSAR
1.01.02.03.01	Tributos Federais a Recuperar
1.01.02.03.02	Tributos Estaduais a Recuperar
1.01.02.03.03	Tributos Municipais a Recuperar
1.01.02.03.04	Tributos Federais a Compensar
1.01.02.03.05	Tributos Estaduais a Compensar
1.01.02.03.06	Tributos Municipais a Compensar
1.01.02.05	CRÉDITOS EM CONTENCIOSO - CIRCULANTE
1.01.02.05.01	Depósitos em Contencioso - Circulante
1.01.02.05.09	Outros Créditos em Contencioso - Circulante
1.01.02.09	OUTROS CRÉDITOS - CIRCULANTE
1.01.02.09.01	Mútuos com Pessoas Não Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Circulante
1.01.02.09.02	Títulos a Receber
1.01.02.09.03	Juros a Receber
1.01.02.09.04	Demais Créditos a Receber
1.01.02.09.21	(-) Provisões para Outros Créditos de Liquidação Duvidosa

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1.01.02.09.22	(-) Perdas Estimadas para Redução ao Valor Recuperável - Outros Créditos
1.01.02.09.23	(-) Juros a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Outros Créditos
1.01.03	ESTOQUES
1.01.03.01	ESTOQUES DE MERCADORIAS/PRODUTOS/SERVIÇOS
1.01.03.01.01	Mercadorias
1.01.03.01.02	Produtos
1.01.03.01.03	Almoxarifado
1.01.03.01.09	Outros Estoques
1.01.03.01.21	(-) Perdas Estimadas para Redução ao Valor Recuperável - Estoque
1.01.03.01.22	(-) Ajuste a Valor Presente - Estoques
1.01.05	DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE
1.01.05.01	DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE - PAGAS ANTECIPADAMENTE
1.01.05.01.01	Alugueis pagos Antecipadamente
1.01.05.01.02	Prêmios de Seguros a Apropriar
1.01.05.01.09	Outros Custos e Despesas Pagos Antecipadamente
1.01.09	OUTRAS CONTAS RETIFICADORAS
1.01.09.01	OUTRAS CONTAS RETIFICADORAS DO CIRCULANTE
1.01.09.01.21	(-) Ajuste a Valor Presente - Receita Financeira a Apropriar
1.01.09.01.22	(-) Outras Contas Retificadoras do Circulante
1.02	ATIVO NÃO CIRCULANTE
1.02.01	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.02.01.01	CRÉDITOS E VALORES - LONGO PRAZO
1.02.01.01.01	Mensalidades a Receber - Educação Básica - Longo Prazo
1.02.01.01.02	Mensalidades a Receber - Educação Superior - Graduação - Longo Prazo
1.02.01.01.03	Mensalidades a Receber - Educação Superior - Pós-graduação - Longo Prazo
1.02.01.01.04	Clientes - Outros Serviços Educacionais a Receber - Longo Prazo
1.02.01.01.05	Clientes - Serviços de Saúde - Longo Prazo
1.02.01.01.06	Clientes - Assistência Social - Longo Prazo
1.02.01.01.07	Valores a Receber de Terceiros - Longo Prazo
1.02.01.01.08	Valores a Receber - Pessoas Ligadas - Longo Prazo
1.02.01.01.09	Recebíveis Sujeitos a Ajuste a Valor Presente - Longo Prazo
1.02.01.01.10	Mútuos com Pessoas Não Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Longo Prazo
1.02.01.01.11	Mútuos com Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Longo Prazo
1.02.01.01.12	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - Ativo - Longo Prazo
1.02.01.01.13	Valores Mobiliários - No País - Longo Prazo
1.02.01.01.14	Valores Mobiliários - No Exterior - Longo Prazo
1.02.01.01.15	Créditos por Contribuições e Doações - Longo Prazo

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1.02.01.01.21	(-) Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa - Longo Prazo
1.02.01.01.22	(-) Perdas Estimadas para Redução ao Valor Recuperável - Realizável a Longo Prazo
1.02.01.01.23	(-) Juros a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Realizável a Longo Prazo
1.02.01.01.24	(-) Outras Contas Retificadoras - Longo Prazo
1.02.01.02	CRÉDITOS EM CONTENCIOSO - LONGO PRAZO
1.02.01.02.01	Depósitos em Contencioso - Longo Prazo
1.02.01.02.09	Outros Créditos em Contencioso - Longo Prazo
1.02.01.09	DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE - LONGO PRAZO
1.02.01.09.01	Alugueis pagos Antecipadamente - Longo Prazo
1.02.01.09.02	Prêmios de Seguros a Apropriar - Longo Prazo
1.02.01.09.09	Outros Custos e Despesas Pagos Antecipadamente - Longo Prazo
1.02.02	INVESTIMENTOS
1.02.02.01	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES EM SOCIEDADES - NO PAÍS
1.02.02.01.01	Participações Permanentes em Sociedades - no País - Avaliadas pelo Custo
1.02.02.01.02	Participações Permanentes em Sociedades - no País - Avaliadas pelo Valor Justo
1.02.02.01.03	Participações Permanentes em Coligadas - no País - Avaliadas pelo Custo
1.02.02.01.04	Participações Permanentes em Coligadas - no País - Avaliadas pelo Valor Justo
1.02.02.01.05	Participações Permanentes em Coligadas/Controladas - no País - Avaliadas pelo MEP
1.02.02.01.06	Ágios em Investimentos - no País
1.02.02.01.07	Ágios em Investimentos - no País - Mais Valia
1.02.02.01.08	Ágios em Investimentos - no País - Rentabilidade Futura
1.02.02.01.21	(-) Deságios e Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos - no País
1.02.02.02	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES EM SOCIEDADES - NO EXTERIOR
1.02.02.02.01	Participações Permanentes em Sociedades - no Exterior - Avaliadas pelo Custo
1.02.02.02.02	Participações Permanentes em Sociedades - no Exterior - Avaliadas pelo Valor Justo
1.02.02.02.03	Participações Permanentes em Coligadas - no Exterior - Avaliadas pelo Custo
1.02.02.02.04	Participações Permanentes em Coligadas - no Exterior - Avaliadas pelo Valor Justo
1.02.02.02.05	Participações Permanentes em Coligadas/Controladas - no Exterior - Avaliadas pelo MEP
1.02.02.02.06	Ágios em Investimentos - no Exterior
1.02.02.02.07	Ágios em Investimentos - no Exterior - Mais Valia
1.02.02.02.08	Ágios em Investimentos - no Exterior - Rentabilidade Futura
1.02.02.02.21	(-) Deságios e Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos - no Exterior
1.02.02.09	OUTROS INVESTIMENTOS PERMANENTES

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1.02.02.09.09	Outros Investimentos Permanentes
1.02.02.09.21	(-) Deságios e Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos
1.02.02.09.22	(-) Outras Contas Retificadoras
1.02.03	IMOBILIZADO
1.02.03.01	IMOBILIZADO - AQUISIÇÃO
1.02.03.01.01	Terrenos
1.02.03.01.02	Edifícios e Construções
1.02.03.01.03	Construções em Andamento - Imóvel Próprio
1.02.03.01.04	Outras Imobilizações em Andamento
1.02.03.01.05	Benfeitorias em Imóveis de Terceiros
1.02.03.01.06	Máquinas, Equipamentos e Instalações Industriais
1.02.03.01.07	Móveis, Utensílios e Instalações Comerciais
1.02.03.01.08	Veículos
1.02.03.01.09	Embarcações
1.02.03.01.10	Aeronaves
1.02.03.01.11	Recursos Minerais
1.02.03.01.12	Florestamento e Reflorestamento
1.02.03.01.13	Softwares - Imobilizado
1.02.03.01.14	Direitos Contratuais de Exploração de Florestas
1.02.03.01.21	(-) Depreciação Acumulada
1.02.03.01.22	(-) Amortização Acumulada
1.02.03.01.23	(-) Exaustão Acumulada
1.02.03.01.24	(-) Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável - Imobilizado - Aquisição
1.02.03.02	IMOBILIZADO - ARRENDAMENTO
1.02.03.02.01	Veículos
1.02.03.02.02	Embarcações
1.02.03.02.03	Aeronaves
1.02.03.02.04	Máquinas, Equipamentos e Instalações Industriais
1.02.03.02.05	Móveis, Utensílios e Instalações Comerciais
1.02.03.02.09	Outras Imobilizações por Arrendamento
1.02.03.02.21	(-) Depreciações de Imobilizados Objeto de Arrendamento Mercantil
1.02.03.02.22	(-) Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável - Imobilizado Arrendamento
1.02.03.09	OUTROS IMOBILIZADOS
1.02.03.09.09	Outras Imobilizações
1.02.03.09.21	(-) Outras Depreciações, Amortizações e Quotas de Exaustão
1.02.03.09.22	(-) Outras Contas Redutoras do Imobilizado

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1.02.04	INTANGÍVEL
1.02.04.01	ATIVOS INTANGÍVEIS
1.02.04.01.01	Marcas e Patentes
1.02.04.01.02	Concessões
1.02.04.01.03	Direitos Autorais
1.02.04.01.04	Fundo de Comércio
1.02.04.01.05	Software ou Programas de Computador
1.02.04.01.06	Franquias
1.02.04.01.07	Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos
1.02.04.01.09	Outros Ativos Intangíveis
1.02.04.01.21	(-) Amortização do Intangível
1.02.04.01.22	(-) Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável - Intangível
1.02.04.01.23	(-) Outras Contas Redutoras do Intangível
1.02.05	DIFERIDO (Em Extinção)
1.02.05.01	ATIVO DIFERIDO
1.02.05.01.01	Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais
1.02.05.01.02	Despesas com Pesquisas Científicas ou Tecnológicas
1.02.05.01.09	Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis
1.02.05.01.21	(-) Amortização do Diferido
2	PASSIVO
2.01	PASSIVO CIRCULANTE
2.01.01	OBRIGAÇÕES DO CIRCULANTE
2.01.01.01	SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS - CIRCULANTE
2.01.01.01.01	Salários e Remunerações a Pagar
2.01.01.01.02	INSS a Recolher
2.01.01.01.03	FGTS a Recolher
2.01.01.01.09	Demais Encargos a Recolher
2.01.01.03	FORNECEDORES - CIRCULANTE
2.01.01.03.01	Fornecedores - No País - Circulante
2.01.01.03.02	Fornecedores - No Exterior - Circulante
2.01.01.03.21	(-) Encargos a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Fornecedores Circulante
2.01.01.05	CONTAS A PAGAR - CIRCULANTE
2.01.01.05.01	Adiantamentos de Clientes - no País
2.01.01.05.02	Adiantamentos de Clientes - no Exterior
2.01.01.05.09	Outras Contas a Pagar - Circulante
2.01.01.05.21	(-) Encargos a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Contas a Pagar

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
	Circulante
2.01.01.07	EMPRÉSTIMOS OU FINANCIAMENTOS - CIRCULANTE
2.01.01.07.01	Duplicatas Descontadas
2.01.01.07.02	Empréstimos ou Financiamentos - no País - Circulante
2.01.01.07.03	Empréstimos ou Financiamentos - no Exterior - Circulante
2.01.01.07.04	Adiantamentos de Contrato de Câmbio
2.01.01.07.05	Arrendamento Mercantil - no País - Circulante
2.01.01.07.06	Arrendamento Mercantil - no Exterior - Circulante
2.01.01.07.21	(-) Encargos a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Empr./Financ Circulante
2.01.01.09	OBRIGAÇÕES FISCAIS - CIRCULANTE
2.01.01.09.01	Tributos Federais a Recolher
2.01.01.09.02	Tributos Estaduais a Recolher
2.01.01.09.03	Tributos Municipais a Recolher
2.01.01.11	TÍTULOS DE DÍVIDA - CIRCULANTE
2.01.01.11.01	Títulos de Dívida a Pagar - Circulante
2.01.01.13	PROVISÕES - CIRCULANTE
2.01.01.13.01	Provisões de Natureza Trabalhista - Circulante
2.01.01.13.02	Provisões de Natureza Trabalhista - Em Contencioso - Circulante
2.01.01.13.03	Provisões de Natureza Tributária - Circulante
2.01.01.13.04	Provisões de Natureza Tributária - Em Contencioso - Circulante
2.01.01.13.05	Provisões de Natureza Cível - Circulante
2.01.01.13.06	Provisões de Natureza Cível - Em Contencioso - Circulante
2.01.01.13.09	Outras Provisões - Circulante
2.01.01.13.11	Outras Provisões - Em Contencioso - Circulante
2.01.01.15	OUTRAS CONTAS A PAGAR - CIRCULANTE
2.01.01.15.01	Mútuos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Circulante
2.01.01.15.02	Mútuos de Pessoas Não Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Circulante
2.01.01.15.03	Faturamento para Entrega Futura - Circulante
2.01.01.15.09	Outras Contas a Pagar - Circulante
2.01.01.17	OUTRAS CONTAS RETIFICADORAS - PASSIVO CIRCULANTE
2.01.01.17.01	(-) Demais Contas Retificadoras - Passivo Circulante
2.02	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE
2.02.01	OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO
2.02.01.01	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - LONGO PRAZO
2.02.01.01.01	Fornecedores - No País - Longo Prazo
2.02.01.01.02	Fornecedores - No Exterior - Longo Prazo

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
2.02.01.01.03	Credores por Financiamento - Longo Prazo
2.02.01.01.04	Títulos a Pagar - Longo Prazo
2.02.01.01.05	Duplicatas Descontadas - Longo Prazo
2.02.01.01.06	Empréstimos ou Financiamentos - no País - Longo Prazo
2.02.01.01.07	Empréstimos ou Financiamentos - no Exterior - Longo Prazo
2.02.01.01.08	Adiantamentos de Contrato de Câmbio
2.02.01.01.09	Arrendamento Mercantil - no País - Longo Prazo
2.02.01.01.10	Arrendamento Mercantil - no Exterior - Longo Prazo
2.02.01.01.21	(-) Encargos a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente - Empr/Financ - Longo Prazo
2.02.01.03	OBRIGAÇÕES FISCAIS - LONGO PRAZO
2.02.01.03.01	Tributos Federais a Recolher - Longo Prazo
2.02.01.03.02	Tributos Estaduais a Recolher - Longo Prazo
2.02.01.03.03	Tributos Municipais a Recolher - Longo Prazo
2.02.01.05	TÍTULOS DE DÍVIDA - LONGO PRAZO
2.02.01.05.01	Títulos de Dívida a Pagar - Longo Prazo
2.02.01.07	PROVISÕES - LONGO PRAZO
2.02.01.07.01	Provisões de Natureza Trabalhista - Longo Prazo
2.02.01.07.02	Provisões de Natureza Trabalhista - em Contencioso - Longo Prazo
2.02.01.07.03	Provisões de Natureza Tributária - Longo Prazo
2.02.01.07.04	Provisões de Natureza Tributária - em Contencioso - Longo Prazo
2.02.01.07.05	Provisões de Natureza Cível - Longo Prazo
2.02.01.07.06	Provisões de Natureza Cível - em Contencioso - Longo Prazo
2.02.01.09	OUTRAS CONTAS A PAGAR - LONGO PRAZO
2.02.01.09.01	Mútuos de Pessoas Não Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Longo Prazo
2.02.01.09.02	Mútuos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas) - Longo Prazo
2.02.01.09.03	Adiantamento para Futuro Aumento de Patrimônio Social - Passivo - Longo Prazo
2.02.01.09.09	Outras Contas a Pagar - Longo Prazo
2.02.01.11	OUTRAS CONTAS RETIFICADORAS - PASSIVO - LONGO PRAZO
2.02.01.11.21	(-) Demais Contas Retificadoras - Passivo - Longo Prazo
2.02.01.13	RECEITAS DIFERIDAS
2.02.01.13.01	Receitas Diferidas
2.02.01.13.21	(-) Custos Correspondentes às Receitas Diferidas
2.05	PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL
2.05.01	PATRIMÔNIO SOCIAL
2.05.01.01	PATRIMÔNIO SOCIAL REALIZADO - DE RESIDENTE NO PAÍS
2.05.01.01.01	Fundo Patrimonial Social Subscrito de Domiciliados e Residentes no País

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
2.05.01.01.02	(-) Fundo Patrimonial Social a Integralizar de Domiciliados e Residentes no País
2.05.01.01.05	Fundos Especiais de Domiciliados e Residentes no País
2.05.01.02	PATRIMÔNIO SOCIAL REALIZADO - DE RESIDENTE/DOMICILIADO NO EXTERIOR
2.05.01.02.01	Fundo Patrimonial Social Subscrito de Domiciliados e Residentes no Exterior
2.05.01.02.02	(-) Fundo Patrimonial Social a Integralizar de Domiciliados e Residentes no Exterior
2.05.01.02.05	Fundos Especiais de Domiciliados e Residentes no Exterior
2.05.02	RESERVAS
2.05.02.01	RESERVAS DO PATRIMÔNIO SOCIAL
2.05.02.01.01	Reserva Estatutária
2.05.02.01.02	Reserva de Reavaliação
2.05.02.01.03	Reserva de Doações e Subvenções Patrimoniais
2.05.02.01.09	Outras Reservas
2.05.03	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
2.05.03.01	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (Lei 11.638/2007)
2.05.03.01.01	Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade
2.05.03.01.21	(-) Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade
2.05.05	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS
2.05.05.01	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS
2.05.05.01.01	Superávits (Déficits) Acumulados

Contas de Resultado

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4	SUPERÁVIT/DÉFICIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
4.01	RECEITAS
4.01.01	RECEITA DAS ATIVIDADES
4.01.01.01	RECEITA DE SUBVENÇÕES
4.01.01.01.01	Subvenções Governamentais - União
4.01.01.01.02	Subvenções Governamentais - Estados
4.01.01.01.03	Subvenções Governamentais - Municípios
4.01.01.01.04	Subvenções Não Governamentais de Pessoas Jurídicas
4.01.01.01.05	Subvenções Não Governamentais de Pessoas Físicas
4.01.01.02	RECEITA DE DOAÇÕES
4.01.01.02.01	Doações Governamentais - União
4.01.01.02.02	Doações Governamentais - Estados
4.01.01.02.03	Doações Governamentais - Municípios

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.01.02.04	Doações Não Governamentais de Pessoas Jurídicas
4.01.01.02.05	Doações Não Governamentais de Pessoas Físicas
4.01.01.03	RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES
4.01.01.03.01	Contribuições Governamentais - União
4.01.01.03.02	Contribuições Governamentais - Estados
4.01.01.03.03	Contribuições Governamentais - Municípios
4.01.01.03.04	Contribuições Não Governamentais de Pessoas Jurídicas
4.01.01.03.05	Contribuições Não Governamentais de Pessoas Físicas
4.01.01.05	RECEITAS DA GRATUIDADE E DO TRABALHO VOLUNTÁRIO
4.01.01.05.01	Receitas da Gratuidade
4.01.01.05.09	(-) Custos e Despesas da Gratuidade
4.01.01.05.11	Receitas do Trabalho Voluntário
4.01.01.05.19	(-) Custos e Despesas do Trabalho Voluntário
4.01.01.07	RECEITA DA VENDA DE PRODUTOS/MERCADORIAS/SERVIÇOS
4.01.01.07.01	VENDA DE PRODUTOS
4.01.01.07.01.01	Da Atividade de Educação
4.01.01.07.01.02	Da Atividade de Saúde
4.01.01.07.01.03	Da Atividade de Assistência Social
4.01.01.07.02	VENDA DE MERCADORIAS
4.01.01.07.02.01	Da Atividade de Educação
4.01.01.07.02.02	Da Atividade de Saúde
4.01.01.07.02.03	Da Atividade de Assistência Social
4.01.01.07.03	VENDA DE SERVIÇOS
4.01.01.07.03.01	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS - EDUCAÇÃO BÁSICA
4.01.01.07.03.01.01	Receita de mensalidades (alunos pagantes)
4.01.01.07.03.01.02	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo educação básica (bolsistas integrais - Funcionários e seus dependentes)
4.01.01.07.03.01.03	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo (bolsistas integrais - critério de seleção Lei 12.101/2009)
4.01.01.07.03.01.04	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo (bolsistas parciais 50% - critério de seleção Lei 12.101/2009)
4.01.01.07.03.01.05	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo (bolsistas parciais - beneficiários previstos pelo art. 31 do Decreto nº 7.237/2010)
4.01.01.07.03.01.06	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo educação básica (bolsistas integrais - beneficiários não carentes)

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.01.07.03.01.07	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo educação básica (bolsistas parciais 50% - beneficiários não carentes)
4.01.01.07.03.01.08	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo educação básica (outros casos não previstos)
4.01.01.07.03.01.19	Serviços Educacionais - Outros
4.01.01.07.03.02	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS - EDUCAÇÃO SUPERIOR - GRADUAÇÃO
4.01.01.07.03.02.01	Receita de mensalidades (alunos pagantes)
4.01.01.07.03.02.02	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas integrais PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.01.07.03.02.03	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas parciais 50% PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.01.07.03.02.04	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas parciais 25% PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.01.07.03.02.05	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas integrais PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)
4.01.01.07.03.02.06	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas parciais 50% PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)
4.01.01.07.03.02.07	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas parciais 25% PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)
4.01.01.07.03.02.08	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas integrais - Bolsas da própria instituição)
4.01.01.07.03.02.09	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (bolsistas parciais 50% - Bolsas da própria instituição)
4.01.01.07.03.02.10	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo graduação (outros casos não previstos)
4.01.01.07.03.02.19	Serviços Educacionais - Outros
4.01.01.07.03.03	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS - EDUCAÇÃO SUPERIOR - PÓS-GRADUAÇÃO
4.01.01.07.03.03.01	Receita de mensalidades (alunos pagantes)
4.01.01.07.03.03.02	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo pós-graduação (bolsistas integrais - Funcionários e seus dependentes)

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.01.07.03.03.03	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo pós-graduação (bolsistas parciais - Funcionários e seus dependentes)
4.01.01.07.03.03.04	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo pós-graduação (bolsistas integrais - Bolsas da própria instituição)
4.01.01.07.03.03.05	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo pós-graduação (bolsistas parciais - Bolsas da própria instituição)
4.01.01.07.03.03.06	Receita de mensalidades revertidas como bolsas de estudo pós-graduação (outros casos não previstos)
4.01.01.07.03.03.07	Parcerias com outras entidades sem fins lucrativos (Art. 3º §§ 3º e 4º do Dec 7.237/2010)
4.01.01.07.03.03.19	Serviços Educacionais - Outros
4.01.01.07.03.04	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE
4.01.01.07.03.04.01	Pacientes Particulares
4.01.01.07.03.04.02	Convênios - SUS
4.01.01.07.03.04.03	Convênios - Outros
4.01.01.07.03.04.04	Parcerias com outras entidades sem fins lucrativos (Art. 3º §§ 3º e 4º do Dec 7.237/2010)
4.01.01.07.03.04.09	Serviços de Saúde - Outros
4.01.01.07.03.05	RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
4.01.01.07.03.05.01	Pacientes Particulares
4.01.01.07.03.05.02	Pessoa Idosa Abrigada (Art. 35 da Lei 10.741/2003)
4.01.01.07.03.05.03	Convênios - Outros
4.01.01.07.03.05.04	Parcerias com outras entidades sem fins lucrativos (Art. 3º §§ 3º e 4º do Dec 7.237/2010)
4.01.01.07.03.05.09	Serviços de Assistência Social - Outros
4.01.01.09	OUTRAS RECEITAS
4.01.01.09.01	Contribuições Sindicais
4.01.01.09.02	Contribuições Confederativas/Associativas
4.01.01.09.03	Mensalidades

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.01.09.09	Outras Receitas das Atividades
4.01.02	DEDUÇÕES DAS RECEITAS
4.01.02.01	DEDUÇÕES DAS RECEITAS DAS ATIVIDADES
4.01.02.01.01	(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas
4.01.02.01.02	(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos
4.01.02.01.03	(-) ICMS
4.01.02.01.04	(-) Cofins Sobre Receita Bruta
4.01.02.01.05	(-) PIS/Pasep Sobre Receita Bruta
4.01.02.01.06	(-) ISS
4.01.02.01.09	(-) Demais Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços
4.01.02.01.11	(-) DEDUÇÕES - ENTIDADE DE EDUCAÇÃO (Art. 10 do ProUni)
4.01.02.01.11.01	(-) BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS - EDUCAÇÃO BÁSICA
4.01.02.01.11.01.01	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas integrais - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.01.02	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas parciais 50% - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.01.03	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas integrais - critério de seleção Lei 12.101/2009)
4.01.02.01.11.01.04	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas parciais 50% - critério de seleção Lei 12.101/2009)
4.01.02.01.11.01.05	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas parciais - beneficiários previstos pelo art. 31 do Decreto nº 7.237/2010)
4.01.02.01.11.01.06	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas integrais - beneficiários não carentes)
4.01.02.01.11.01.07	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (bolsistas parciais 50% - beneficiários não carentes)
4.01.02.01.11.01.08	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação básica (outros casos não previstos)
4.01.02.01.11.02	(-) BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS - EDUCAÇÃO SUPERIOR - GRADUAÇÃO
4.01.02.01.11.02.01	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas integrais PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.02.02	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 50% PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.02.03	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 25% PROUNI - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.02.04	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas integrais PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.02.01.11.02.05	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 50% PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)
4.01.02.01.11.02.06	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 25% PROUNI - beneficiários critério de seleção Lei 11.096/2005)
4.01.02.01.11.02.07	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas integrais - Bolsas da própria instituição)
4.01.02.01.11.02.08	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 50% - Bolsas da própria instituição)
4.01.02.01.11.02.09	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (bolsistas parciais 25% - Bolsas da própria instituição)
4.01.02.01.11.02.10	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior graduação (outros casos não previstos)
4.01.02.01.11.03	(-) BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS - EDUCAÇÃO SUPERIOR - PÓS-GRADUAÇÃO
4.01.02.01.11.03.01	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior pós-graduação (bolsistas integrais - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.03.02	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior pós-graduação (bolsistas parciais - Funcionários e seus dependentes)
4.01.02.01.11.03.03	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior pós-graduação (bolsistas integrais - Bolsas da própria instituição)
4.01.02.01.11.03.04	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior pós-graduação (bolsistas parciais - Bolsas da própria instituição)
4.01.02.01.11.03.05	(-) Bolsas de estudo concedidas - educação superior pós-graduação (outros casos não previstos)
4.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS
4.01.03.01	CUSTO DA VENDA DOS PRODUTOS/MERCADORIAS/SERVIÇOS
4.01.03.01.01	(-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos
4.01.03.01.02	(-) Custo das Mercadorias Revendidas
4.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados
4.01.03.01.04	(-) Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
4.01.03.01.09	(-) Outros Custos
4.01.04	AJUSTES A VALOR PRESENTE
4.01.04.01	AJUSTES A VALOR PRESENTE
4.01.04.01.01	Ajuste a Valor Presente de Estoques
4.01.04.01.09	Outros Ajustes a Valor Presente
4.01.05	RECEITAS FINANCEIRAS
4.01.05.01	RECEITAS FINANCEIRAS

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.01.05.01.01	Receitas de Aplicações Financeiras
4.01.05.01.02	Descontos Obtidos
4.01.05.01.09	Outras Receitas Financeiras
4.01.09	OUTRAS RECEITAS
4.01.09.01	OUTRAS RECEITAS
4.01.09.01.01	Receita de Aluguéis
4.01.09.01.02	Receita de Arrendamento
4.01.09.01.03	Lucros e Dividendos Recebidos
4.01.09.01.04	Participação em Debêntures e Congêneres
4.01.09.01.05	Receita de Venda de Bens Patrimoniais
4.01.09.01.06	(-) Custo dos Bens Patrimoniais Vendidos
4.01.09.01.09	Outras Receitas não Associadas às Atividades
4.02	DESPESAS
4.02.01	DESPESAS COM RECURSOS HUMANOS
4.02.01.01	HONORÁRIOS DA DIRETORIA
4.02.01.01.01	Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração
4.02.01.01.02	Ajuda de Custos da Diretoria
4.02.01.01.03	Encargos Sociais com a Diretoria
4.02.01.01.04	(-) Reversão de Encargos Sociais com a Diretoria
4.02.01.01.05	Despesa com Provisão para Remuneração e Encargos da Diretoria
4.02.01.01.09	Outras Despesas com a Diretoria
4.02.01.02	DESPESAS COM EMPREGADOS
4.02.01.02.01	Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados
4.02.01.02.02	Planos de Previdência com Empregados
4.02.01.02.03	Encargos Sociais com Empregados
4.02.01.02.04	(-) Reversão de Encargos Sociais com Empregados
4.02.01.02.05	Despesa com Provisão para Remuneração e Encargos dos Empregados
4.02.01.02.09	Outros Gastos com Empregados
4.02.01.03	DESPESAS COM PESSOAS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO
4.02.01.03.01	Prestação de Serviços por Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício
4.02.01.03.02	Encargos Sociais com Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício
4.02.01.03.03	(-) Reversão de Encargos Sociais com Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício
4.02.01.03.04	Despesa com Provisão para Gastos com Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício
4.02.01.03.09	Outros Gastos com Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício
4.02.02	DESPESAS ADMINISTRATIVAS

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.02.02.01	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
4.02.02.01.01	Despesas com Subvenções, Contribuições e Doações
4.02.02.01.02	Prestação de Serviços por Pessoas Jurídicas
4.02.02.01.03	Despesas de Aluguéis
4.02.02.01.04	Despesas com Veículos
4.02.02.01.05	Despesas de Consumo (Água/Esgoto/Energia Elétrica/Comunicação)
4.02.02.01.06	Despesas de Consumo (Materiais de Expediente)
4.02.02.01.07	Despesas de Manutenção e Conservação de Bens e Instalações
4.02.02.01.08	Despesas com Viagens, Diárias e Ajuda de Custo
4.02.02.01.09	Propaganda, Publicidade e Patrocínio
4.02.02.01.10	Multas
4.02.02.01.11	Encargos de Depreciação/Amortização/Exaustão
4.02.02.01.12	Despesa com Provisões Administrativas
4.02.02.01.19	Outras Despesas Administrativas
4.02.03	DESPESAS FINANCEIRAS E TRIBUTÁRIAS
4.02.03.01	DESPESAS FINANCEIRAS
4.02.03.01.01	Despesas de Juros e Multas
4.02.03.01.02	Descontos Concedidos
4.02.03.01.03	Variações Monetárias
4.02.03.01.09	Outras Despesas Financeiras
4.02.03.02	DESPESAS TRIBUTÁRIAS
4.02.03.02.01	Despesas com Tributos Federais
4.02.03.02.02	(-) Reversão de Tributos Federais
4.02.03.02.03	Despesas com Tributos Estaduais
4.02.03.02.04	(-) Reversão de Tributos Estaduais
4.02.03.02.05	Despesas com Tributos Municipais
4.02.03.02.06	(-) Reversão de Tributos Municipais
4.02.03.02.09	Outras Despesas Tributárias
4.02.03.02.10	(-) Reversão de Outras Despesas Tributárias
4.02.09	OUTRAS DESPESAS
4.02.09.01	OUTRAS DESPESAS
4.02.09.01.01	DESPESAS POR PROGRAMAS DE APOIO, PROJETOS OU AÇÕES ASSISTENCIAIS DE ENTIDADE DE EDUCAÇÃO
4.02.09.01.01.01	Ensino gratuito da educação básica em unidades específicas
4.02.09.01.01.02	Programas de apoio a alunos bolsistas - transporte
4.02.09.01.01.03	Programas de apoio a alunos bolsistas - uniforme
4.02.09.01.01.04	Programas de apoio a alunos bolsistas - material didático

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
4.02.09.01.01.05	Programas de apoio a alunos bolsistas - alimentação
4.02.09.01.01.06	Programas de apoio a alunos bolsistas - outros
4.02.09.01.01.09	Outras Despesas relacionadas a Programas de Apoio, Projetos ou Ações Assistenciais de Entidade de Educação
4.02.09.01.02	DESPESAS POR PROGRAMAS, PROJETOS OU AÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
4.02.09.01.02.01	Atendimento
4.02.09.01.02.02	Assessoramento
4.02.09.01.02.03	Defesa e garantia de direitos
4.02.09.01.02.09	Outras Despesas relacionadas a Programas, Projetos ou Ações de Assistência Social
4.02.09.01.09	Outras Despesas Gerais

ANEXO 2 – BALANÇO PATRIMONIAL

BALANÇO PATRIMONIAL CONFORME O APÊNDICE A da ITG 2002

BALANÇO PATRIMONIAL	20x1	20x0
ATIVO		
Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa		
Banco C/Movimento - Recursos sem Restrição		
Banco C/Movimento - Recursos com Restrição		
Aplicações Financeiras - Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras - Recursos com Restrição		
Créditos a Receber		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Estoques		
Produtos Próprios para Venda		
Produtos Doados para Venda		
Produtos Doados para Consumo		
Almoxarifado / Material de Expediente		
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Aplicações Financeiras - Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras - Recursos com Restrição		
Valores a Receber		
Investimentos		
Investimentos Permanentes		
Imobilizado		

Bens sem Restrição		
Bens com Restrição		
(-) Depreciação Acumulada		
Intangível		
Direitos de Uso de Softwares		
Direitos de Autor e de Marcas		
(-) Amortização Acumulada		

BALANÇO PATRIMONIAL	20x1	20x0
PASSIVO		
Circulante		
Fornecedores de bens e serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Não Circulante		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social		
Outras Reservas		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Superávit ou Déficit Acumulado		

ANEXO 3 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONFORME O APÊNDICE A da ITG 2002:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
Com Restrição		
Programa (Atividades) de Educação		
Programa (Atividades) de Saúde		
Programa (Atividades) de Assistência Social		
Programa (Atividades) de Direitos Humanos		
Programa (Atividades) de Meio Ambiente		
Outros Programas (Atividades)		
Gratuidades		
Trabalho Voluntário		
Rendimentos Financeiros		
Sem Restrição		
Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Estoques		
CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Com Programas (Atividades)		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Direitos Humanos		
Meio Ambiente		
Gratuidades Concedidas		
Trabalho Voluntário		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Salários		

Encargos Sociais		
Impostos e Taxas		
Aluguéis		
Serviços Gerais		
Manutenção		
Depreciação e Amortização		
Perdas Diversas		
Outras despesas/receitas operacionais		
OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Observações: (1) As despesas administrativas se referem àquelas indiretas ao programa (atividades);
 (2) As gratuidades e o trabalho voluntário devem ser demonstrados por programa (atividades) em Nota Explicativa.

ANEXO 4 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA CONFORME O APÊNDICE A da ITG 2002

1. Método Direto	20x1	20x0
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais		
Recursos Recebidos		
Entidades Governamentais		
Entidades Privadas		
Doações e Contribuições Voluntárias		
Próprios		
Rendimentos Financeiros		
Outros		
Pagamentos Realizados		
Aquisição de bens e Serviços - Programas (Atividades) Executados		
Salários e Encargos Sociais do Pessoal Administrativo		
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas		
Outros Pagamentos		
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento		
Recursos Recebidos pela Venda de Bens		
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados		
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento		
Recebimentos de Empréstimos		
Outros Recebimentos por Financiamentos		
Pagamentos de Empréstimos		
Pagamentos de Arrendamento Mercantil		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de		

Financiamento		
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		

2. Método Indireto	20x1	20x0
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais		
Superávit (Déficit) do Período		
Ajustes por:		
(+) Depreciação		
(+) Amortização		
(+) Perda de Variação Cambial		
(-) Ganho na Venda de Bens do Imobilizado		
Superávit (Déficit) Ajustado		
Aumento (Diminuição) nos Ativos Circulantes		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Outros Valores a Receber		
Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes		
Fornecedores de bens e serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais		
Outras Obrigações a Pagar		
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento		
Recursos Recebidos pela Venda de Bens		
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados		
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento		
Recebimentos de Empréstimos		
Outros Recebimentos por Financiamentos		
Pagamentos de Empréstimos		
Pagamentos de Arrendamento Mercantil		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		

ANEXO 5 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO CONFORME O APÊNDICE A da ITG 2002

	Patrimônio Social	Outras Reservas	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Superávit / Déficit	Total do Patrimônio Líquido
Saldos iniciais em 31.12.20x0					
Movimentação do Período					
Superávit / Déficit do Período					
Ajustes de Avaliação Patrimonial					
Recursos de Superávit com Restrição					
Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição					
Saldos finais em 31/12/20x1					